



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 4. Juli 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes A, vertreten durch B, vom 21. Juni 2013 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2013 und Folgejahre entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Pensionist. Neben seinen Pensionseinkünften erzielte er im Jahr 2012 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der X GmbH in Höhe von 1.081,50 € (Kennzahl 245 des Lohnzettels).

Am 21. Juni 2013 erging der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012, der eine Abgabennachforderung von 316,00 € ergab. Dieser Bescheid enthält ua. folgende Begründung:

"Sie haben während des Jahres gleichzeitig von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge erhalten. Die Lohnsteuer wurde von jedem Arbeitgeber getrennt ermittelt. Bei der Veranlagung werden Ihre Bezüge zusammengerechnet und so besteuert, als wären sie von einer Stelle ausgezahlt worden. Sie zahlen damit genau so viel Steuer wie jeder andere Steuerpflichtige, der dasselbe Einkommen nur von einer auszahlenden Stelle bezogen hat."

Am selben Tag erließ das Finanzamt den Vorauszahlungsbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013, der die Vorauszahlungen für 2013 und Folgejahre mit 328,00 € festsetzte. Dieser Bescheid weist folgende Begründung auf:

"Die für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgebliche Veranlagung betrifft das Jahr 2012. Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 wurde daher die maßgebliche Abgabenschuld in Höhe von 316,00 € um 4,00% erhöht."

Da die Einkommensteuer für das Jahr 2012 die angerechnete Lohnsteuer überstieg und Vorauszahlungen für 2013 und Folgejahre festgesetzt wurden, unterblieb gemäß § 63 Abs. 1 Z 4 letzter Satz EStG 1988 die Erlassung eines Freibetragsbescheides für das Jahr 2014.

Gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 sowie den Vorauszahlungsbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 erhob der Bw. am 4. Juli 2013 Berufung. Diese weist folgenden Wortlaut auf:

"Betrifft: Berufung gegen Einkommensteuer- und Vorauszahlungsbescheid

1. Vorauszahlungsbescheid:

<i>Jahresgehalt 2012</i>	<i>1.081,50 €</i>
<i>Abzgl. Reisekosten</i>	<i>./. 467,04 €</i>
<i>Daher zu versteuern</i>	<i>614,46 €</i>
<i>Davon 36,5% Steuer</i>	<i>224,28 €</i>
<i>+4%</i>	<i>8,97 €</i>
<i>= notwendige Vorauszahlung</i>	<i>233,25 € (Vorausz.Bescheid jedoch 328,00 €)</i>

2. Differenzen zwischen pensionsauszahlender Stelle und Steuerbescheid:

	<i>Pensionsausz.Stelle</i>	<i>EkSt-Bescheid</i>
<i>Freibetrag monatlich 157,50 € x 12 =</i>	<i>1.890,00 €</i>	
<i>Beträge EkSt-Bescheid:</i>		
<i>Gehalt 2012 Fa. X</i>		<i>./. 1.081,50 €</i>
<i>Sonderausgaben lt. Steuererklärung</i>		<i>+ 1.046,40 €</i>
<i>Freibetrag wg. Behinderung</i>		<i>+ 243,00 €</i>
<i>Belastung wg. eigener Behinderung</i>		<i>+ 504,00 €</i>
<i>Reisespesen</i>		<i>+ 467,04 €</i>
<i>Total</i>	<i>1.890,00 €</i>	<i>+ 1.178,94 €</i>
<i>Davon 36,5% Steuer</i>	<i>+ 689,85 €</i>	<i>+ 430,31 €</i>

		+ 291,00 € Verkehrsabsetzbetrag
		+ 54,00 € Arbeitnehmerabsetzbetrag
<i>Total</i>	+ 689,85 €	+ 775,31 €

Die Differenz zwischen der durch den Freibetragsbescheid verminderten Steuer und der Steuerverminderung lt. EkSt-Bescheid ist daher folgende:

<i>Steuerminderung lt. Freibetragsbescheid</i>	689,85 €
<i>Steuerminderung lt. EkSt-Bescheid</i>	775,31 €
<i>Differenz-Guthaben daher</i>	85,46 €

Daher:

a) Vorauszahlung für X nicht 328,00 €, sondern 233,25 € (siehe unter Pkt. 1)

b) Guthaben 85,46 € statt Abgabennachforderung von 316,00 €

c) Freibetragsbescheid 1.793,40 € pro Jahr = 149,45 €/Monat

Ich ersuche um Kenntnisnahme und freundliche Grüße."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Juli 2013 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 als unbegründet ab:

Bei der Berechnung der Einkommensteuer könne nicht jedes Einkommen für sich betrachtet und zur Berechnung herangezogen werden, sondern es sei das Gesamtjahreseinkommen der Berechnung zu Grunde zu legen; im Übrigen sei bei der vom Bw. vorgelegten Berechnung keine Berücksichtigung des bei der laufenden Gehaltsberechnung bereits berücksichtigten Arbeitnehmer- und Verkehrsabsetzbetrages bzw. des Pensionistenabsetzbetrages erfolgt. Alle Absetzbeträge würden bei der laufenden monatlichen Berechnung berücksichtigt, bei der Jahresveranlagung stehe bei Zusammentreffen von Aktiv- und Pensionsbezug jedoch nur der Arbeitnehmerabsetzbetrag und der Verkehrsabsetzbetrag, nicht jedoch der Pensionistenabsetzbetrag zu. Weiters betrügen die Sonderausgaben des Bw. nicht, wie seiner Berechnung zu Grunde gelegt, 1.046,40 €, sondern es sei das Sonderausgabenpauschale in Höhe von 60,00 € anerkannt worden. Die vom Bw. geltend gemachten Sonderausgaben (96,40 €, davon sei ein Viertel in Anrechnung zu bringen) lägen unter dem Pauschalbetrag. Nach nochmaliger Überprüfung der Bescheidberechnung hätten keine Fehler erkannt werden können.

Mit Berufungsvorentscheidung vom selben Tag wies das Finanzamt die Berufung gegen den Vorauszahlungsbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 als unbegründet ab:

Da keine Änderungen der Berechnungsgrundlagen des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2012 erfolgt seien, sei auch der Vorauszahlungsbescheid 2013 nicht abzuändern

gewesen, da die Berechnungsgrundlage für den Vorauszahlungsbescheid 2013 im gegenständlichen Fall der Einkommensteuerbescheid 2012 sei.

In seinem Vorlageantrag vom 31. Juli 2013 führte der Bw. folgendes aus:

"Ich nehme Bezug auf Ihre Ablehnung meiner oa. Berufungen und möchte dazu feststellen, dass ich irrtümlicherweise bei meinen Berechnungen den Grenzsteuersatz von 36,5% statt die Formel $((18.480,19 - 11.000) \times 5110) : 14.000 (= 14,77\%)$ angewandt habe.

Darüber hinaus habe ich die Sonderausgaben zur Gänze statt mit $\frac{1}{4}$ berechnet.

Ich werde daher meine Berechnungen erneuern und nachstehend angeführt bekanntgeben:

1. Vorauszahlungsbescheid:

<i>Jahresgehalt X 2012</i>	<i>1.081,50 €</i>
<i>./. Reisekosten</i>	<i>467,04 €</i>
<i>Daher zu versteuern:</i>	<i><u>614,46 €</u></i>
<i>Davon Steuer</i>	<i>90,75 € $((18.480,19 - 11.000) \times 5110) : 14.000 = 14,77\%$</i>

Ich ersuche, mir mitzuteilen, wie Sie auf die Vorauszahlung von 328,00 € kommen, umso mehr, als auch Ihre Ablehnungsbegründung nicht zu verstehen ist, da ich den für mein Gesamteinkommen maßgeblichen Steuersatz (14,77%) verwendet habe.

2. Nachzahlungsbescheid:

<i>Pensionsauszahlende Stelle</i>	<i>EkSt-Bescheid</i>
<i>Freibetr. monatl. 157,50 € (x12) 1.890,00 €</i>	
<i>Gehalt 2012 X</i>	<i>./. 1.081,50 €</i>
<i>Sonderausg. Steuererkl.</i>	<i>261,60 € (= 1.046,40 : 4)</i>
<i>Freibetr. wg. Behinderung</i>	<i>243,00 €</i>
<i>Belastung wg. eigener Behinderg.</i>	<i>504,00 €</i>
<i><u>Reisespesen</u></i>	<i><u>467,04 €</u></i>
<i>Total: 1.890,00 €</i>	<i>394,14 €</i>
<i>Davon 14,77% $((18.480 - 11.000) \times 5.110) : 14.000$ 279,15 €</i>	<i>58,21 €</i>
<i>Differenz: 220,94 €</i>	

Ich darf darauf hinweisen, dass die C keinen Pensionsteuer-Absetzbetrag für die Berechnung der Steuer verwendet hat. Was die Sonderausgaben betrifft, darf ich darauf hinweisen, dass ich am 3.6.2013 (später Nachmittag) mit den Belegen in Ihrer Info-Stelle Erkundigungen eingeholt habe, worauf der dort sitzende Beamte Fr. Y geholt hat, die die Belege besichtigt und ihre Eintragung bei den Sonderausgaben angeordnet hat. Fr. Y sagte mir auch, dass ich mich auf sie berufen sollte, falls von Ihnen diesbezüglich eine Ablehnung erfolgt. Auf den erbetenen Freibetragsbescheid sind Sie bis jetzt überhaupt nicht eingegangen.

Die Korrekturen, um die ich Sie ersuche, sind daher folgende:

- 1. Vorauszahlung für X nicht 328,00 €, sondern 90,75 €.*
- 2. Steuernachzahlung wg. des zu hohen Freibetragsbescheids für 2012 220,94 € statt 316,00 € (ich ersuche um Gutschrift, da ich am 29.7.2013 316,00 € bezahlt habe).*
- 3. Freibetragsbescheid für 2014 1.008,00 €.*

Ich ersuche um Stellungnahme."

Am 19. September 2013 erließ das Finanzamt einen Bescheid mit folgendem Wortlaut:

"Der Antrag des Herrn [Name, Adresse des Bw.] vom 4.7.2013, eingebracht am 4.7.2013, betreffend Erlassung eines Freibetragsbescheides gemäß § 63 EStG 1988 für das Jahr 2014 in Höhe von 1.793,40 € wird abgewiesen.

Begründung:

Gemäß § 63 Abs. 1 EStG 1988 hat das Finanzamt für die Berücksichtigung bestimmter Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlicher Belastungen beim Steuerabzug vom Arbeitslohn gemeinsam mit einem Veranlagungsbescheid einen Freibetragsbescheid für das dem Veranlagungszeitraum zweitfolgende Jahr zu erstellen.

Nach der zitierten Gesetzesstelle ist ein Freibetragsbescheid jedoch nicht zu erlassen, wenn bei jener Veranlagung, auf Grund derer ein Freibetragsbescheid zu erlassen wäre (im konkreten Fall die Veranlagung 2012), die Einkommensteuer die angerechnete Lohnsteuer übersteigt und Vorauszahlungen festgesetzt werden.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2012 (2.544,30 €) übersteigt die angerechnete Lohnsteuer (2.228,18 €). Daraus folgend, waren Vorauszahlungen für das Jahr 2013 und die Folgejahre (328,00 €) festzusetzen.

Da auch die Voraussetzungen des § 63 Abs. 4 EStG 1988 (voraussichtliche zusätzliche Werbungskosten von mindestens 900,00 € oder Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden iSd § 34 Abs. 6 EStG 1988) nicht vorliegen, war der Antrag auf Erlassung eines Freibetragsbescheides abzuweisen."

Am 19. September 2013 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, ist die Einkommensteuer bei einem Einkommen von über 11.000 € bis 25.000 € wie folgt zu berechnen:

$$((\text{Einkommen} - 11.000) \times 5110) : 14000$$

Nach § 45 Abs. 1 EStG 1988 hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer nach dem allgemeinen Steuertarif und nach dem besonderen Steuersatz gemäß § 27a EStG 1988 Vorauszahlungen zu entrichten. Vorauszahlungen sind auf volle Euro abzurunden. Für

Lohnsteuerpflichtige sind Vorauszahlungen nur in den Fällen des § 41 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 festzusetzen. Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird wie folgt berechnet:

- Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der einbehaltenen Beträge im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988.
- Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4%, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht.

Gemäß § 63 Abs. 1 Z 4 letzter Satz EStG 1988 ist ein Freibetragsbescheid ua. dann nicht zu erlassen, wenn bei jener Veranlagung, auf Grund derer ein Freibetragsbescheid zu erlassen wäre, die Einkommensteuer die angerechnete Lohnsteuer übersteigt und Vorauszahlungen festgesetzt werden.

Im gegenständlichen Fall besteht Streit zwischen den Parteien des verwaltungsbehördlichen Verfahrens darüber, ob die Höhe der Einkommensteuer für das Jahr 2012 - die für die Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für 2013 und Folgejahre maßgeblich ist - gesetzeskonform berechnet wurde. Dazu ist folgendes festzuhalten:

Werden lohnsteuerpflichtige Einkünfte – wie im vorliegenden Fall, in dem der Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 (zumindest zeitweise gleichzeitiger Bezug von zwei oder mehreren lohnsteuerpflichtigen Einkünften im Kalenderjahr, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden) gegeben ist - im Rahmen der Veranlagung erfasst, dann besteht im Veranlagungsverfahren *keine* Bindung an die Ergebnisse eines Lohnsteuerverfahrens; die Einkommensteuerveranlagung ist vielmehr von einem Lohnsteuerverfahren unabhängig (*Doralt*, EStG¹⁵, § 41 Tz 3).

Berechnet man im gegenständlichen Fall - unter Zugrundelegung eines unstrittigen Einkommens in Höhe von 18.480,19 € - die Einkommensteuer nach der oa. Formel des § 33 Abs. 1 EStG 1988 ($((18.480,19 \text{ €} - 11.000) \times 5110) : 14000$), so ergibt sich daraus ein Betrag von 2.730,27 €; *das ist genau jener Betrag (Steuer vor Abzug der Absetzbeträge), der auch im angefochtenen Einkommensteuerbescheid berechnet wurde.* Nach Abzug des Verkehrs- und des Arbeitnehmerabsetzbetrages (der Pensionistenabsetzbetrag steht bei Zusammenreffen von Aktiv- und Pensionsbezug nicht zu) und nach Hinzurechnung der auf die sonstigen Bezüge entfallenden Steuer ergibt sich ein Einkommensteuerbetrag von 2.544,30 €, auf den die Lohnsteuer in Höhe von 2.228,18 € angerechnet wird (dass letztere ua. auf Grund der Berücksichtigung eines (relativ hohen) Freibetrages von 1.890,00 € und des Pensionistenabsetzbetrages relativ niedrig ausfiel, vermag an der Höhe der endgültigen (und vom Lohnsteuerverfahren unabhängigen, siehe oben) Einkommensteuerfestsetzung im Rahmen des

Veranlagungsverfahrens nichts zu ändern). Nach Anwendung der Rundungsbestimmung des § 39 Abs. 3 EStG 1988 folgt daraus ein - gesetzeskonform errechneter - Betrag von 316,00 € an festzusetzender Einkommensteuer (Abgabennachforderung).

Somit erweist sich die Höhe der vom Finanzamt berechneten Einkommensteuer für das Jahr 2012 als richtig; die Abgabennachforderung von 316,00 € besteht zu Recht. Damit ist aber auch der Vorauszahlungsbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 rechtskonform, bildet doch die für das letztveranlagte Kalenderjahr (das ist im vorliegenden Fall das Jahr 2012) festgesetzte Einkommensteuerschuld (316,00 €) dessen Grundlage (zuzüglich einer 4%-igen Erhöhung macht der Vorauszahlungsbetrag richtig 328,00 € aus).

Zum Freibetragsbescheid für das Jahr 2014 ist schließlich festzuhalten, dass nach dem klaren Gesetzeswortlaut des § 63 Abs. 1 Z 4 letzter Satz EStG 1988 ein solcher ua. dann nicht zu erlassen ist, wenn bei jener Veranlagung, auf Grund derer ein Freibetragsbescheid zu erlassen wäre, die Einkommensteuer die angerechnete Lohnsteuer übersteigt und Vorauszahlungen festgesetzt werden. Darüber hat das Finanzamt bereits mit Bescheid vom 19. September 2013, mit dem der Antrag des Bw. auf Erlassung eines Freibetragsbescheides gemäß § 63 EStG 1988 für das Jahr 2014 abgewiesen wurde, abgesprochen. Dieser Bescheid ist offenbar bereits in Rechtskraft erwachsen bzw. wurde eine dagegen erhobene Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat bis dato nicht zur Entscheidung vorgelegt.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. November 2013